

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**  
**PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE**  
**ESPECIALIZAÇÃO EM CONTABILIDADE E FINANÇAS**

**HUGO JESUS SOARES**

**CURITIBA**

**2020**

HUGO JESUS SOARES

O PROVISIONAMENTO JUDICIAL PARA AÇÕES DE EXCLUSÃO DO ICMS DA  
BASE DE CÁLCULO PARA PIS E COFINS

Monografia de Conclusão de Curso  
submetida ao Departamento de Ciências  
Sociais Aplicadas, da Universidade  
Federal do Paraná, para obtenção do  
grau de Especialista em Nível de  
Especialização em Contabilidade e  
Finanças.

Professor Orientador: Luiz Rogério Farias

CURITIBA

2020

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

HUGO JESUS SOARES

### **O PROVISIONAMENTO JUDICIAL PARA AÇÕES DE EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO PARA PIS E COFINS**

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista,  
Curso de Especialização em Controladoria, Setor de Ciências Sociais Aplicadas,  
Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

---

Prof. Luiz Rogério Farias

Orientador – Departamento de Contabilidade – UFPR

---

---

---

## RESUMO

O presente trabalho busca demonstrar a importância da discussão acerca da decisão proferida no julgamento do RE 574.706 pelo Supremo Tribunal Federal, em muitas empresas deixaram imediatamente de inserir o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Há supressão da segurança jurídica enquanto não se determinar a aplicação dos efeitos do *decisum*. Portanto, há que se discutir os impactos sociais e econômicos da decisão, a fim de ponderar seus efeitos e também orientar os profissionais sobre a maneira adequada de orientar seus clientes, a fim de que não sejam responsabilizados indevidamente. Objetiva-se utilizar de conceitos jurídicos e conceitos contábeis para explicar a relação entre as duas perspectivas acerca do julgamento do RE 574.706 pelo STF.

**Palavras-chave:** Contabilidade, PIS, COFINS, segurança jurídica e modulação de efeitos.

## **ABSTRACT**

The present work seeks to demonstrate the importance of the discussion about the decision handed down in the judgment of RE 574.706 by the Brazilian Federal Supreme Court, in many companies immediately stopped inserting the ICMS in the PIS and COFINS calculation basis. There is a suppression of legal certainty pending the application of the effects of the decisum. Therefore, it is necessary to discuss the social and economic impacts of the decision, in order to weigh its effects and also to guide professionals on the proper way to guide their clients, so that they are not unduly held responsible. The objective is to use legal concepts and accounting concepts to explain the relationship between the two perspectives regarding the judgment of RE 574,706 by the STF.

**Keywords:** Accounting, PIS, COFINS, legal certainty and modulation of effects.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b>	7
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA	7
1.2 OBJETIVOS	8
1.3. JUSTIFICATIVAS	9
<b>2. DO ICMS</b>	12
2.1. DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS	12
2.2. DA IMPOSSIBILIDADE DE SE CONSIDERAR O ICMS COMO RECEITA DA EMPRESA	16
<b>3. DOS EFEITOS JURÍDICOS</b>	19
3.1. DA TRIBUTAÇÃO	19
3.3. DO ARTIGO 27 DA LEI 9.868 DE 1999	28
3.4. DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS	31
<b>4. DOS EFEITOS CONTÁBEIS</b>	35
4.1. DO PROFISSIONAL CONTADOR	35
4.2. DO PROVISIONAMENTO	37
4.3. DO POSICIONAMENTO DO CARF	39
<b>5. CONCLUSÃO</b>	42
<b>REFERÊNCIAS</b>	44

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

Em razão do julgamento do RE 574.706 pelo Supremo Tribunal Federal, muitas empresas deixaram imediatamente de inserir o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Entretanto, o processo, que teve repercussão geral<sup>1</sup> reconhecido, não teve decisão final com trânsito em julgado.

Após julgamento colegiado do recurso extraordinário (RE) 240.785 o Ministro Gilmar Mendes pediu vista do processo, tendo então deixado o Tribunal de decidir acerca do chamado efeito modulatório da decisão, tornando o tema longe de segurança jurídica. O efeito modulatório está previsto no art. 27, da Lei 9.868/1999, que ao disciplinar a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo legal, prevê que havendo razões de segurança ou excepcional interesse social poderá, por maioria de dois terços, “restringir os efeitos da declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”.

É certo que as decisões colegiadas proferidas pelo STF levam em consideração não apenas aspectos jurídicos, mas também sociais, políticos e econômicos. Tudo isso agrava o sintomático quadro de insegurança jurídica vivenciada no país, refletindo diretamente nas empresas.

Especificamente sobre o tema objeto do presente estudo, como a decisão sobre os efeitos modulatórios ainda não foi proferida, é extremamente atual discutir a *quaestio*. Nota-se também que o tema é o pano de fundo para a discussão, porém essa situação é extravagante no cotidiano da empresa, eis que se torna hercúlea a tarefa de decidir provisionar valores decorrentes de litígios processuais, sendo o contabilista o responsável, muitas vezes, pelo assessoramento técnico.

Dentre os diversos problemas, essa incerteza resta em insegurança jurídica e na responsabilização do advogado e do profissional contador, pior do que isto, resulta do provisionamento indevido em riscos para a empresa e até mesmo em

---

<sup>1</sup> Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil), art. 543-A. § 1º Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.

prejuízo, uma vez que a empresa deixa de investir o montante provisionado na incerteza de ser tributado ou não.

Não bastasse, tal fenômeno macula o ordenamento jurídico que, conforme restará demonstrado, há garantias conquistadas historicamente que são violadas, tal como a capacidade contributiva, ou ainda, a invasão desproporcional ao patrimônio do contribuinte.

Dessa forma, o presente trabalho se mostra como sendo a ponta do iceberg, do qual se discutirá o efeito desta e de tantas outras decisões similares produzidas pelo judiciário nacionalmente que, quando somadas, tem um impacto econômico imensurável.

## 1.2 OBJETIVOS

- Objetivo Geral:

Tratar da importância do provisionamento contábil prudente diante do ambiente de incerteza causado pelo Judiciário brasileiro, demonstrando a insegurança jurídica produzida pela ausência da modulação dos efeitos.

- Objetivos Específicos:

Descrever a importância da análise simultânea entre o contador e o advogado para validar o provisionamento contábil, não olvidando da responsabilidade do próprio empreendedor. Abordar visões diferentes na área contábil e jurídica, de modo a demonstrar a complexidade na tomada da decisão, diante de um cenário jurisdicional caótico, de incertezas e imprevisões, tanto do ponto de vista temporal, quanto material (do direito em si). Analisar também do ponto de vista econômico e financeiro, apreendendo aspectos práticos que permeiam a realidade brasileira. Esmiúçar as peculiaridades do caso concreto analisado (exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS) até para compreender na prática o problema, não olvidando estar impregnado de outros exemplos. São todas etapas que caminham para o deslinde da conclusão do trabalho e alcance do objetivo geral, que exigirá mecanismos exploratórios (conhecer, identificar,



descobrir), descritivos (descrever, traçar, determinar) e explicativos (analisar, avaliar, explicar).

### 1.3. JUSTIFICATIVAS

Diante de tal fenômeno, é cristalina a necessidade de que se discuta o tema, a fim de eliminar as incertezas sobre os efeitos da decisão, tendo em vista que as provisões são despesas lançadas em documentos contábeis que, embora ainda não pagas, operam efeitos como se tivessem ocorrido, seguindo o princípio de competência contábil. A partir do momento que se tornem definitivas deixam de ser provisões. Entretanto, desde o lançamento contábil tais eventos reduzem o ativo ou aumentam o passivo, alterando a realidade patrimonial da sociedade. A instabilidade jurídica, neste caso, atua em desfavor não apenas do ordenamento jurídico, mas também para a empresa e especificamente para o profissional contador quanto a orientar o cliente a continuar ou não a recolher o tributo desde a tomada da decisão judicial pela Suprema Corte. Para que fique claro: tendo os juristas da última corte jurisdicional decidido o tema, podem as empresas imediatamente aplicar tal resultado ao seu cotidiano, deixando de recolher impostos, se for este o caso, ou devem continuar destacando na guia, recolhendo judicialmente ou simplesmente não fazendo nada disso, mas provisionando? Nota-se que a escolha afetará a empresa diretamente, mas na realidade o contador é o profissional que irá orientar o melhor caminho.

A legislação nacional é pródiga em dispor sobre obrigações e responsabilidades do profissional da contabilidade, verba gratia, no Código Civil (art. 186 e art. 927), Código Penal (art. 297, §3º, III), Código Tributário (art. 137), Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, entre outras. Logo, inicialmente o assunto requer observância estrita ao princípio da cautela. Para formular uma hipótese prévia, deve-se ter em mente dois principais sustentáculos teóricos do trabalho: (i) conceito e aplicabilidade da provisão contábil; e (ii) conceito, alcance e aplicabilidade dos efeitos modulatórios da decisão judicial. Isso porque, somente será crível provisionar aquilo que ainda não é definitivo, mas que subjetivamente seja avaliado como um risco à empresa.

Quer dizer, fosse a obrigação definitiva, não seria mera provisão. No entanto, deixar de provisionar e aguardar decisões do STF pode levar anos. O processo que originou o recurso extraordinário no STF, por exemplo, já tramita há mais de uma década.

Enquanto o processo não é julgado, as empresas, físicas e jurídicas, precisam tomar decisões. As instituições também. O Carf (Conselho de Contribuintes), por exemplo, que é o mais importante órgão administrativo tributário no país, vinha analisando a questão em consonância com o entendimento firmado pelo STJ (Superior Tribunal de Justiça), qual seja: pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS (vide, a exemplo, o Acórdão administrativo 3402-002.898).

Deste modo, considera-se absolutamente imponderável vaticinar o resultado final sobre os efeitos modulatórios da decisão. Em outras palavras: já se sabe que é indevido incluir o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, mas é incerto qual será o marco temporal firmado pelo STF para o início dessa exclusão tributária.

Primeiramente, considere que muitos contribuintes (pagadores de tributos) ingressaram com demandas judiciais e outros apenas aguardam a decisão, eis que esta terá efeito vinculante erga omnes, ou seja, será de observância obrigatória pelas instâncias judiciais ordinárias e pela administração pública, bem como valerá para todos que se situem na mesma situação jurídica, indiscriminadamente. Àqueles que não ingressaram com ações judiciais, possivelmente poderão reclamar a restituição dos últimos 5 (cinco) anos. Já para outros que tenham ingressado com a ação há mais tempo, possivelmente contabilizarão na restituição os mesmos 5 (cinco) anos contados desde a data do ajuizamento da ação. Todavia, poderá o Supremo Tribunal Federal simplesmente decidir que o acórdão é válido apenas a partir da data da própria decisão, com efeitos ex nunc (leia-se: não retroagindo em nenhuma dessas hipóteses).

Desta feita, diante da instabilidade jurídica, da enorme repercussão econômica que esta decisão terá ao erário público, a hipótese mais cautelosa sugere que as empresas continuem destacando e recolhendo, ainda que via depósito judicial, o valor do tributo contemplando o ICMS em sua base de cálculo para o PIS e a COFINS.

Os valores são significativos e inúmeras são as empresas que estão abrangidas pelo alcance desta decisão do Supremo Tribunal Federal. Sabe-se ainda que em momentos de baixa produtividade e crise nacional, o fluxo de caixa das empresas é rapidamente afetado, motivo pelo qual a tendência do empresário é deixar logo de recolher tais valores (judicial ou administrativamente). Porém, muitas vezes os riscos não são devidamente alertados ou são sumariamente ignorados.

Conjuntamente a estes fatores, inclua-se todo tipo de orientação desprovida de boa-fé que é encontrada em meios eletrônicos ou em consultorias que prometem vantagens e altos ganhos. Soa como música esse cintilar de moedas mantidas no caixa da empresa.

É importante também fomentar a discussão sobre a segurança jurídica, primado constitucional tantas vezes inobservado. Trazer a lume a discussão para que as instituições envolvidas possam atender os interesses daqueles que ao final sofrerão as maiores consequências de tais deliberações.

Despertar também nos administradores, sócios e empresários em geral a consciência da responsabilidade a que estarão submetidos, incentivando-se a conduta proba e prudente, maximizando a organização empresarial a fim de evitar que uma má decisão possa vir a comprometer o futuro do desenvolvimento da atividade comercial.

## 2. DO ICMS

### 2.1. DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS

Durante muito tempo se discutiu judicialmente a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS até o momento em que o Superior Tribunal de Justiça decidiu em sentido desfavorável aos contribuintes, no sentido de que deveriam estes incluir o ICMS no cálculo, o que resultou nas súmulas 68 e 94 do mesmo Tribunal Superior.

Ainda insatisfeitos com a referida decisão, alguns contribuintes continuavam a postular perante o Supremo Tribunal Federal, de forma reiterada, sustentando que havia violação dos preceitos constitucionais, que justificavam a ideia de que não se deveria incluir o ICMS pois não se tratava do fenômeno “faturamento”. Até esse momento, o Carf seguia o posicionamento do STJ, reconhecendo a necessidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS.

No entanto, com o RE 240.785, o STF passou a reconhecer o mérito da discussão sob a perspectiva constitucional e após muito tempo em pauta, finalmente foi julgado de forma favorável ao contribuinte, isto é, reconhecendo a inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo dos supracitado.

Apesar do entendimento, não foi o bastante para consolidá-lo, pois não tinha força vinculante de caráter formal, o que resultou no RE 574.706, o qual se discute no presente trabalho, pois apesar de ter sido julgado, não se delimitou os efeitos, se estes seriam retroativos ou não. Esta questão permanece no campo da dúvida tanto para os empresários, quanto para o profissional contador. Resultando inclusive em incertezas na aplicação de tal posicionamento pelo próprio Carf.

Diante da falta de modulação dos efeitos, não se sabe se o entendimento da referida decisão deve ser aplicado de forma *ex nunc*, isto é, desde seu julgamento à fatos posteriores ou ainda com efeitos retroativos, *ex tunc*. Ainda que este último entendimento fosse aplicado, não se sabe qual seria sua abrangência, isto é, não se sabe de quanto tempo estamos falando para se aplicar a retroatividade.

Os impactos gerados pela referida instabilidade são inúmeros, podem ainda ser jurídicos, sociais, políticos e econômicos. Os abalos atingem direta ou indiretamente o empresário, o contador, a saúde empresarial, as relações de

emprego (que podem vir a ficar comprometidas) etc. Mas o caso é mesmo de maior interesse ao empresário e ao profissional contador, ao primeiro pelos interesses econômicos de sua empresa e ao segundo para o excelente exercício da atividade profissional e sua respectiva responsabilização civil e penal.

Veja-se que os valores provisionados e, posteriormente, recolhidos são significativos e inúmeras são as empresas que estão abrangidas pelo alcance desta decisão do Supremo Tribunal Federal. Sabe-se ainda que em momentos de baixa produtividade e crise nacional, o fluxo de caixa das empresas é rapidamente afetado, motivo pelo qual a tendência do empresário é deixar logo de recolher tais valores (judicial ou administrativamente). Porém, muitas vezes os riscos não são devidamente alertados ou são sumariamente ignorados.

Conjuntamente a estes fatores, inclua-se todo tipo de orientação desprovida de boa-fé que é encontrada em meios eletrônicos ou em consultorias que prometem vantagens e altos ganhos. Soa como música esse cintilar de moedas mantidas no caixa da empresa. A dúvida resulta em incertezas para quem trabalha, para quem escreve sobre e para quem estuda o tema. Não bastasse é ampliada com a falsa divulgação nos meios eletrônicos, muitas das vezes formadas por opiniões sem método e sem rigor científico. Desnorteados, não há possibilidade de que o profissional contador decida a melhor forma de atuar, pois qualquer seja sua decisão, se resultar em prejuízo, poderá ser responsabilizado.

Além disso, submeter o empresário aos pesados recolhimentos mensais de valores manifestamente inconstitucionais, significa um dano excessivo e desnecessário, consistindo no risco de desfalque arbitrário e manifestamente inconstitucional do patrimônio empresarial.

Veja-se que estes recursos poderiam ser utilizados em investimentos, maximização de sua produtividade e no fomento de sua atividade econômica como um todo. No entanto, estes recursos estão sendo utilizados para o pagamento de contribuições inconstitucionais.

A ausência da modulação resulta primeiramente em insegurança jurídica, seguida de prejuízo e aumento de riscos ao empresário e, por fim, em dúvidas acerca da atuação profissional do contador.

Conforme se observa é imprescindível que se proceda com a modulação dos efeitos, isto porquê os impactos práticos são imensuráveis, são valores que

fazem total diferença para o empresário, bem como devem existir parâmetros claramente definidos para orientar o contador.

Além disso, considere que muitos contribuintes (pagadores de tributos) ingressaram com demandas judiciais e outros apenas aguardam a decisão, eis que esta terá efeito vinculante erga omnes, ou seja, será de observância obrigatória pelas instâncias judiciais ordinárias e pela administração pública, bem como valerá para todos que se situem na mesma situação jurídica, indiscriminadamente.

Àqueles que não ingressaram com ações judiciais, possivelmente poderão reclamar a restituição dos últimos 5 (cinco) anos. Já para outros que tenham ingressado com a ação há mais tempo, possivelmente contabilizarão na restituição os mesmos 5 (cinco) anos contados desde a data do ajuizamento da ação. Todavia, poderá o Supremo Tribunal Federal simplesmente decidir que o acórdão é válido apenas a partir da data da própria decisão, com efeitos ex nunc (leia-se: não retroagindo em nenhuma dessas hipóteses).

Desta feita, diante da instabilidade jurídica, da enorme repercussão econômica que esta decisão terá ao erário público, a hipótese mais cautelosa sugere que as empresas continuem destacando e recolhendo, ainda que via depósito judicial, o valor do tributo contemplando o ICMS em sua base de cálculo para o PIS e a COFINS.

Ainda assim, há desvio do patrimônio empresarial, que poderia, durante todo este tempo, ser utilizado com outras finalidades e interesses daquele que exerce a atividade empresarial.

O entendimento da Egrégia Suprema Corte sobre os montantes arrecadados a título do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) é de que não deve incidir nas contribuições sociais PIS e COFINS, seja na sistemática cumulativa (Lei 9.718/98) quanto na sistemática não cumulativa (Leis 10.637/02 e 10.833/03).

O PIS e COFINS devem incidir sobre o faturamento ou a receita das empresas, assim é a previsão constitucional do artigo 195, I, 'b'. Veja-se:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;

No entanto, o ICMS não deve compor a base de cálculo para incidência do PIS e COFINS, “A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação”.<sup>2</sup>

Além disso, a ideia de “faturamento” é a somatória dos valores faturados na venda ou prestação de serviço, em um determinado período de tempo. Esse conceito é reconhecido pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 110.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Este também foi o entendimento do STF no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, em que se reconheceu a inconstitucionalidade da ampliação do conceito de faturamento promovida pela Lei nº 9.718/98.

Portanto, o faturamento tributável pelo PIS e pela COFINS é composto apenas da receita da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, não compondo, pois, os impostos incidentes sobre a circulação de mercadorias, inclusive o ICMS.

Repisa-se que o emprego do nome “faturamento” pela Constituição Federal, no qual obviamente não se incluem os impostos incidentes sobre as prestações de serviços, fez com que o conceito do Direito Privado (art. 110 do CTN) tenha se tornado delimitador da competência tributária da União Federal, sem possibilidade da lei tributária alterá-lo, sob pena de ofender diretamente a Lei Maior.

Assim, em decisão brilhante, o Pleno do STF, colocando um ponto final no assunto, reconheceu que o ICMS, por ser receita do Estado, e não do contribuinte,

---

<sup>2</sup> Anotação Vinculada - art. 195, inc. I, b) da Constituição Federal - "O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da Cofins. [RE 574.706, rel. min. Cármen Lúcia, j. 15-3-2017, P, DJE de 2-10-2017, Tema 69.]"

não pode compor o faturamento tributável do contribuinte. No entanto, pecou ao não modular os efeitos da referida decisão.

Destarte, diante da omissão modulatória, explicar-se-á a partir deste ponto os efeitos e os impactos socioeconômicos, demonstrar-se-á também o quanto a segurança jurídica dos profissionais e dos empresários é afetada pela ausência.

## 2.2. DA IMPOSSIBILIDADE DE SE CONSIDERAR O ICMS COMO RECEITA DA EMPRESA

O ICMS, por ser tributo indireto, não compõe a receita da empresa contribuinte, que exerce, por expressa obrigação legal, a função de mera arrecadadora, intermediária, não podendo, portanto, integrar a receita própria para efeitos de cálculo da COFINS e do PIS. Isso porque, reforça-se mais uma vez, é óbvio que o ICMS não é receita da empresa, mas, sim, do Estado.

Para que se tenha a receita mencionada no art. 195, I, b, da CF – base de cálculo do PIS e da COFINS –, é imperioso que se tenha acréscimo de patrimônio. Se a Impetrante recebe de seus clientes o valor total da fatura, nela já incluído o montante correspondente ao ICMS, que deve necessariamente ser repassado aos Estados, é evidente que esse montante não constitui receita, pois se constituísse, não deveria ser repassado aos cofres estaduais.

Segundo Geraldo Ataliba, “o conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que recebe”.<sup>3</sup>

De acordo com Bernardo Ribeiro de Moraes, “quem auferir receita tem o seu patrimônio ou a sua riqueza alterada. Para haver receita, a entrada financeira deve se integrar ao patrimônio da pessoa. Receita é entrada que, integrando-se ao patrimônio sem quaisquer reservas ou condições, vem acrescer o seu vulto, como elemento positivo. O dinheiro recebido pela venda de um serviço é uma receita, produz Processo 5041556-64.2018.4.04.7000/PR, Evento 1, INIC1, Página 5

---

<sup>3</sup> ATALIBA, Geraldo. **ISS e Base Imponível** - Estudos e Pareceres de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 81, 85 e 91.



enriquecimento do patrimônio da pessoa. Todavia, existem entradas financeiras que não se apresentam como receita, visto que não constituem fatos modificativos do patrimônio: recebimento de depósitos recolhidos”.<sup>4</sup>

Não bastasse a relevância desses argumentos, é mister ressaltar que a cobrança do PIS e da COFINS sobre o ICMS, além de agredir frontalmente o disposto no art. 195, I, b, da CF, viola também o princípio da capacidade contributiva, consagrado no art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988. Isso porque, obrigar a Impetrante a recolher as referidas contribuições, calculando-as com base em montantes que não lhe pertencem por direito, e que estão em seu poder apenas para repasse ao Estado, em virtude de determinação legal, é ignorar por completo a sua capacidade contributiva. Também pelas mesmas razões, referida exigência é claramente ofensiva ao princípio constitucional da razoabilidade.

Assim, é mister reconhecer que a inconstitucionalidade da incidência do PIS e da COFINS sobre o ICMS também está cristalinamente presente mesmo na vigência das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que alargaram a base de cálculo do PIS e da COFINS de faturamento para totalidade das receitas.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 574.706, com repercussão geral reconhecida em sessão do dia 15/03/2017 e tendo por relatora a Min. Cármen Lúcia, decidiu, por maioria, que o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não integra a base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Ao finalizar o julgamento, os ministros entenderam que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do ISS**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 20.

<sup>5</sup> RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O

Entretanto, por ainda se tratar de um tema com a obscura orientação sobre a modulação dos efeitos, alguns entendimentos já aplicam a decisão como regra<sup>6</sup>, resultando em benefício ao contribuinte, mas em contrapartida não sendo entendimento aplicado por todos os tribunais.

Mas resta a dúvida sobre quão abrangente será a modulação, se esta poderá afetar de forma *ex tunc*, se sim, sobre qual prazo ou *ex nunc*, ainda é uma lacuna.

---

regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02- 10-2017)

<sup>6</sup> “Cumpra registrar, de início, que a pendência do julgamento de embargos de declaração, bem como a pendência de decisão da Corte Suprema acerca do pedido de modulação dos efeitos da decisão proferida no RE 574.706/PR, não obsta a aplicação, no âmbito deste Regional, da tese firmada no Tema n.º 69 pelo STF, na medida em que, consoante jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, o início da eficácia do provimento se dá com a publicação da ata de julgamento do acórdão paradigma (o que, na hipótese do Tema n.º 69, ocorreu em 29/09/2017), a exemplo dos seguintes julgados: Rcl 20160 MC/BA, Rel. Ministro Celso de Mello, DJE 05/06/2015; Ag Reg na Reclamação n.º 6.999/MG, Rel. Ministro Teori Zavaski, Plenário, unânime, DJE 07/11/2013; e Rcl 3.046/MG, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJE 04/05/2012.” (EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM REMESSA NECESSÁRIA CÍVEL Nº 5041556- 64.2018.4.04.7000/PR)

### **3. DOS EFEITOS JURÍDICOS**

#### **3.1. DA TRIBUTAÇÃO**

Historicamente, sabe-se que o Estado era absolutista e todo poder emanava do soberano, que produzia as leis de acordo com seus interesses, por exemplo, poderia taxar a população da maneira que melhor lhe aprouvesse.

Destarte, acaba-se em um Estado que atendia aos interesses daquele que detinha o poder e dos que estavam ao seu redor, mas que de toda forma, dependia da captação de tributos para a sua manutenção, em que não havia qualquer proteção do contribuinte contra o poder arbitrário do soberano e não se encontrava limitações.

No entanto, com as lutas por direitos que compõem nossa história, surgiram as dimensões de direitos, sendo a primeira dimensão aquela em que propunha um Estado liberal, isto é, tratava-se de uma posição negativa do Estado, em que este não intervinha nas relações entre particulares e também não precisava promover políticas que beneficiassem a população e, portanto, o soberano deixou de intervir de forma intensa na tributação, pois houve a limitação de suas atribuições, bem como de seus poderes.

Após essa primeira dimensão, logo veio a segunda, em que diante das desigualdades produzidas pelo Estado liberal, que acabou em um desequilíbrio nas relações, principalmente advindas da Revolução Industrial, em que o trabalho nas indústrias era muito explorado e com baixíssimas remunerações, se viu diante de um Estado inerte que apenas observava e nada fazia, o que resultou na posterior necessidade de um Estado regulador, promovendo políticas sociais, econômicas e culturais, garantindo a justiça social, equilibrando as relações, promovendo o bem-estar social, se tornando, portanto, um Estado prestacional.

Depois da segunda geração, vieram outras, mas que não são de extrema relevância analisá-las no presente momento, mas que precisamos citar que promoveram novos direitos, novas prestações estatais visando o progresso da humanidade, novas responsabilidades a serem cumpridas, novas regulamentações e limitações por parte do Estado.

Conforme ensina Celso de MELLO:

“(...) enquanto os direitos de primeira geração (direitos civis e políticos) – que compreendem as liberdades clássicas, negativas ou formais – realçam o princípio da liberdade e os direitos de segunda geração (direitos econômicos, sociais e culturais) – que se identificam com as liberdades positivas, reais ou concretas – acentuam o princípio da igualdade, os direitos de terceira geração, que materializam poderes de titularidade coletiva atribuídos genericamente a todas as formações sociais, consagram o princípio da solidariedade e constituem um momento importante no processo de desenvolvimento, expansão e reconhecimento dos direitos humanos, caracterizados enquanto valores fundamentais indisponíveis, pela nota de uma essencial inexauribilidade”.<sup>7</sup>

Nas palavras de Manoel Gonçalves FERREIRA FILHO, “a primeira geração seria a dos direitos de liberdade, a segunda, dos direitos de igualdade, a terceira, assim, complementar o lema da Revolução Francesa: liberdade, igualdade, fraternidade”.<sup>8</sup>

Ocorre que, para a existência de um Estado, tal como conhecemos, se faz necessária a captação de recursos para sua manutenção e para possibilitar a materialização de suas garantias e direitos historicamente garantidos, o Estado não consegue produzir integralmente toda a demanda monetária necessária para tanto. Dessa forma, dentre as formas de produção de capital está a tributação.

Neste sentido, a tributação é um meio para atingir os fins do Estado, ainda que ele seja totalitário ou democrático, a diferença será apresentada nos parágrafos que seguem.

Aliomar BALEIRO afirma que:

“para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais”, quais sejam, “a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel. Todos os processos de financiamento do Estado se enquadram nestes cinco meios conhecidos há séculos”.

(...)

“essas fontes de recursos oferecem méritos desiguais e assumem importância maior ou menor, conforme a época e as contingências”.<sup>9</sup>

<sup>7</sup> STF – Pleno – MS nº 22.164/SP – Rel. Min. Celso de Mello, Diário da Justiça, Seção I, 17 nov. 1995, p. 39.206.

<sup>8</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 57.

<sup>9</sup> BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 115.

Veja-se que em um Estado totalitário essa taxação dos cidadãos poderia ser abusivas e ilimitadas, pois o poder se concentrava na mão de um soberano e visava atender unicamente seus interesses e de seus aliados, no entanto, conforme já demonstrado, esta não é mais a realidade fática, a tributação encontra seus limites que devem ser respeitados, sob pena de violação de direitos fundamentais, previstos na nossa Constituição Cidadã e espalhados por todo o ordenamento jurídico pátrio.

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional, assim como todo o ordenamento jurídico não visa apenas regulamentar a atuação dos administrados, mas principalmente regulamentar e limitar a atuação da Administração Pública.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional define o tributo da seguinte forma:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Repisa-se a necessidade de o Estado recolher fundos para angariar todas as suas prestações positivas, bem como para manter sua estrutura, o problema é que esta tributação, após as conquistas históricas, deve ser compatibilizada, com respeito à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes.

Assim é disposto na Carta Magna de 1988:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Na Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, fica claro que os tributos devem ser distribuídos entre os cidadãos e dimensionados conforme as suas possibilidades, tendo eles o direito de avaliar a

necessidade das contribuições e com elas consentir através de seus representantes.<sup>10</sup>

Portanto, há a necessidade de compatibilizar os interesses estatais com os dos cidadãos, neste sentido ensina PAULSEN que “passou-se, assim, a compatibilizar a tributação – como poder do Estado de buscar recursos no patrimônio privado – com os direitos individuais. As constituições mais recentes enunciam a competência tributária com algum detalhamento e estabelecem limitações ao poder de tributar”.<sup>11</sup>

Ainda leciona que a “imposição de carga tributária demasiada, incompatível com a capacidade de pagamento dos contribuintes, e a ausência de investimentos proporcionais nos locais onde arrecadados os tributos foram causas concorrentes de movimentos pela independência e também de cunho separatista”.<sup>12</sup>

E que se “a tributação é inafastável, que se dê de modo equilibrado, observando limites, princípios e critérios que preservem a segurança e que promovam a justiça e a solidariedade.”<sup>13</sup>

Veja-se, portanto, que a tributação é um instrumento de captação de recursos para a promoção de direitos e políticas públicas, no entanto, esta não deve exceder as limitações legais e proporcionais. Nesse sentido, a tributação não é só um dever, mas sim um direito de todos, de contar com a tributação alheia para a consecução dos objetivos estatais.

E se a tributação é inafastável, esta deve ser proporcional, PAULSEN sustenta que “O que temos de buscar é que se dê de modo justo, com respeito às garantias individuais e em patamar adequado ao sacrifício que a sociedade está disposta a fazer em cada momento histórico, de modo que sirva de instrumento para que se alcancem os objetivos relacionados à solidariedade sem atentar contra a segurança e a liberdade”.<sup>14</sup>

---

<sup>10</sup> “Déclaration des droits de l’homme et du citoyen. Article treize. Pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. Article quatorze. Tous les citoyens ont le droit de constater par eux même, ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d’en suivre l’emploi, et d’en déterminer la quotité, l’assiette, le recouvrement et la durée.”

<sup>11</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, pag. 24.

<sup>12</sup> Idem.

<sup>13</sup> Idem.

<sup>14</sup> Ibidem, p. 28.

No entanto, quanto a carga tributária, deve-se também se atentar à informação, pois além dos custos operacionais administrativos de tributação, há os custos de conformidade, que são aqueles incorridos pelas pessoas para o cumprimento das obrigações tributárias, ou seja, além do custo tributário, há o custo de transação para que seja cumprido.

PAULSEN aduz ainda que:

O termo conformidade indica colocar-se de acordo com o que lhe exige a legislação tributária, adequar-se às imposições de tal legislação para cumpri-la. Segundo Alcides Jorge Costa, os custos de conformidade são “aqueles em que incorrem os contribuintes para cumprir todas as formalidades que lhes são exigidas pela legislação tributária”.

Esses custos envolvem assessoria contábil e jurídica, recursos materiais e humanos para a manutenção de escrita fiscal, emissão de documentos e prestação de declarações fiscais, envolvimento com processos administrativos fiscais e judiciais relacionados à questão tributária etc. Isso sem falar no custo de oportunidade correspondente ao tempo utilizado, à atenção dispensada e à capacidade aplicada pelas pessoas para se dedicarem ao cumprimento das obrigações tributárias enquanto poderiam estar investindo na geração de riquezas. E, ainda, a ansiedade e a insegurança que a sujeição à fiscalização tributária acarreta.<sup>15</sup>

Portanto, além do custo tributário, há ainda que colocar na balança o custo transacional até chegar ao pagamento do débito tributário. Nesse sentido, é o caso em comento, em que se verifica uma irregularidade na cobrança do tributo, pois cobrado de forma indevida, uma vez que já foi o entendimento consolidado pelo STF e, portanto, há todo o custo operacional para discuti-lo, o que não deveria ser necessário se observado o entendimento da Suprema Corte.

### 3.2. DA SEGURANÇA JURÍDICA

É mister tratar sobre a insegurança jurídica gerada pelo julgamento do RE 574.706 pelo Supremo Tribunal Federal. Em um primeiro momento é necessário esclarecer que toda e qualquer atividade empresarial é fadada de riscos, estes decorrem da própria natureza empresarial, pois todo aquele que exerce, nos termos do artigo 966 do Código Civil pátrio, “profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços” assume riscos inerentes ao seu exercício.

---

<sup>15</sup> Ibidem, p. 37-38.



O empresário, por sua vez, assume o risco total da empresa. Não há uma prévia definição dos riscos, eles são incertos e ilimitados. Ademais, o risco da atividade não é garantido por ninguém. Se houver uma crise no ramo de atuação do empresário, e este tiver prejuízo pela falta de demanda, ele não terá a quem recorrer. A remuneração do empresário está sujeita a elementos imponderáveis que podem fugir das previsões deste e, nessa situação, o risco é dele, não há a quem recorrer.<sup>16</sup>

Nesta toada, associar os riscos empresariais assumidos ao valor final do produto ou serviço é de elevada importância, isso ocorre porque quanto maior for o risco, maior o investimento para tentar anulá-lo ou minimizá-lo, por essa razão, requer-se por parte do empresário um maior investimento e, conseqüentemente, isso impacta diretamente no aumento do valor do produto ou serviço ao consumidor.

Além dos riscos naturais que configuram toda e qualquer atividade comercial que, conseqüentemente promovem um maior custo, não pode ainda o empresário contar com a insegurança jurídica, pois resultaria em ainda maior instabilidade e aumentaria consideravelmente os riscos, pois não se sabe ao certo quais serão suas conseqüências.

Este princípio assegura a imutabilidade dos atos jurídicos já realizados, sustentando com isso a estabilidade social frente às constantes modificações efetuadas no direito. Este princípio acaba sendo mitigado quando ocorre o questionamento de uma norma ou ato quanto a sua constitucionalidade ou inconstitucionalidade, pois a decisão deste questionamento alcança inclusive a coisa julgada.<sup>17</sup>

É por isto que o tema tem elevada importância, não seria justo que aquele que já assume os riscos da própria natureza empresarial, assuma outros ainda maiores por omissão do Estado. Portanto, vislumbra-se que é exatamente isto que a falta do trânsito em julgado, bem como da modulação dos efeitos no Recurso Extraordinário causa para os empresários.

Para entender melhor este princípio, passa-se a explicação que a doutrina jurídica apresenta, bem como é replicado nas legislações esparsas.

---

<sup>16</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial**: Teoria geral e direito societário. v.1. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 82.

<sup>17</sup> BRAGA, Fabiana Alves Py. **Modulação dos Efeitos da Sentença**. Disponível em: <[https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-processual-civil/modulacao-dos-efeitos-da-sentenca/#\\_ftnref4](https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-processual-civil/modulacao-dos-efeitos-da-sentenca/#_ftnref4)> Acesso em: 01 de jul. 2020.



Segurança jurídica é um princípio aplicado ao ordenamento jurídico brasileiro, em que se objetiva garantir às partes que as normas vigentes serão cumpridas e garantidas pelo Poder Público, em especial pelo Judiciário, razão pela qual faz com que este princípio seja previsto em várias leis, dentre elas a Lei 9.784 de 1999, em seu artigo 2º, que dispõe:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

A segurança jurídica neste caso garantiria àquele que exerce a atividade empresarial que serão cumpridas as hipóteses previstas no ordenamento jurídico pátrio, o que permite um planejamento e uma certa previsibilidade a curto, a médio e a longo prazo.

Aponta Di Pietro:

Se o administrado teve reconhecido determinado direito com base em interpretação adotada em caráter uniforme para toda a Administração, é evidente que a sua boa-fé deve ser respeitada. Se a lei deve respeitar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, por respeito ao princípio da segurança jurídica, não é admissível que o administrado tenha seus direitos flutuando ao sabor de interpretações jurídicas variáveis no tempo.<sup>18</sup>

Segundo J.J. Gomes Canotilho:

o homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsavelmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de direito. Estes dois princípios – segurança jurídica e proteção à confiança – andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da proteção da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexcionada com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a proteção da confiança se prende mais com as componentes subjetivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos”.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 246.

<sup>19</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2000, p. 256

Assim sustentam MARINONI, ARENHART e MITIDIERO, “Não por acaso a efetividade compõe o princípio da segurança jurídica – um ordenamento jurídico só é seguro se há confiança na realização do direito que se conhece”.<sup>20</sup>

No entanto, com a referida omissão, torna-se impossível prever se determinado fator vai incidir no mundo concreto, resultando na diminuição da previsibilidade do risco e, conseqüentemente, no aumento do custo.

Nesse sentido, lecionam os professores:

Frise-se, além disso, que o direito fundamental à tutela jurisdicional efetiva – nova roupagem dada ao direito de ação – inibe a conclusão de que o processo possa ser incapaz de permitir a tutela do direito material no caso concreto. Como já foi amplamente demonstrado quando se tratou da jurisdição e da ação, o legislador deve estruturar o procedimento – aí compreendido como técnica processual – de modo a permitir as tutelas prometidas pelo direito material para o caso concreto e permitir a promoção da segurança jurídica mediante a formação de precedentes, sendo que o juiz, ao considerar o caso concreto, deve compreender as normas processuais atinentes ao procedimento de forma a viabilizar a realização da tutela do direito nessa dupla dimensão. É que o direito fundamental à tutela efetiva incide sobre o legislador, obrigando-o a considerar as necessidades do direito material e da ordem jurídica, e sobre o juiz, atribuindo-lhe o dever de compreender o procedimento conforme as particularidades do caso concreto. Aliás, quando o juiz percebe a incapacidade da técnica processual à tutela do direito, deve controlar a inconstitucionalidade da regra positiva ou, se for o caso, suprir a omissão da lei que inviabiliza a proteção do direito.<sup>21</sup>

Em especial ao Recurso Extraordinário em apreço, há que se observar que deixa indiretamente uma lacuna ao empresário que, ao contar com os serviços do contador, espera que este cumpra as determinações legais para que a empresa se mantenha adimplente.

E sem a definitiva decisão sobre a modulação dos efeitos, não se sabe se serão aplicados com efeitos *ex tunc* ou *ex nunc*, em outras palavras, não se sabe se os efeitos serão retroativos e também não se sabe quanto tempo considerar-se-á para a aplicação destes efeitos.

Com a decisão do último órgão, as empresas desde logo deixaram de recolher o ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS, tendo em vista o

---

<sup>20</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**: teoria do processo civil. 3. ed. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 201.

entendimento de que não seria obrigatório, mas apesar do entendimento em sentido oposto, algumas passaram a sofrer cobranças por partes dos órgãos estatais, sob a alegação de não estariam recolhendo o imposto devidamente.

Não bastasse, não se sabe ao certo se estas empresas sofrerão efeitos retroativos, que na maior parte dos casos resultaria em um impacto econômico imensurável.

Nesse sentido, podemos entender a segurança jurídica como uma das causas finais de um processo<sup>22</sup>, isto é, o processo garante a segurança jurídica e também a manutenção da ordem jurídica com a aplicação da lei. Contudo, sem a decisão da modulação dos efeitos, não há como se prever os impactos com precisão, resultando em uma lacuna aos profissionais da contabilidade, restando dúvida sobre o devido provisionamento ou o não do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS.

Além da segurança jurídica, pode-se ainda citar outros dois princípios, o do excepcional interesse social e o da proporcionalidade. Apresenta-se os conceitos:

Princípio do excepcional interesse social

Este princípio garante a prestação máxima do Estado à coletividade conferindo a satisfação dela enquanto esta representar a maioria. Este princípio e o da segurança jurídica se complementam e juntos compõem a decisão quando são utilizados.

Princípio da proporcionalidade

A doutrina brasileira atribui a este princípio três elementos essenciais: adequação, necessidade e proporcionalidade *strictu sensu*. E para que este princípio seja atendido, precisa da conjugação dos três elementos.<sup>23</sup>

Destes, verifica-se a ideia de que o Poder Público deve atender aos interesses sociais, a fim de que não prejudique terceiros por suas decisões ou, na pior das hipóteses, faça um juízo de ponderação sobre os efeitos de seus atos, a fim de que minimize os efeitos aos administrados.

Por esta razão, requer-se que o Estado aja de acordo com os preceitos fundamentais que o orientam e também de forma proporcional entre os interesses

---

<sup>21</sup> Ibidem, p. 347

<sup>22</sup> ARRUDA ALVIM NETTO, José Manoel de. **Código de Processo Civil Comentado**. São Paulo: RT, 1975, v. 1, p. 39.

dicotômicos. Daí a necessidade de se apontar os elementos da adequação do ato, da necessidade deste e da sua proporcionalidade no que diz respeito aos seus efeitos.

### 3.3. DO ARTIGO 27 DA LEI 9.868 DE 1999

O artigo 27 da Lei 9.868 de 1999 disciplina sobre o efeito modulatório, dispondo que nos casos de declaração de inconstitucionalidade de dispositivo legal, por razões de segurança e interesse social, poder-se-á, por maioria de dois terços, “restringir os efeitos da declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”.

“Modular significa estabelecer uma data a partir da qual a decisão do STF surtirá efeitos evitando assim um possível caos jurídico que a declaração de inconstitucionalidade ou mudança de jurisprudência poderia vir a causar.

(...)

Com a declaração da decisão a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo federal ou estadual terá efeito retroativo (*ex tunc*) e para todos (*erga omnes*), sendo desfeito, desde sua origem, o ato declarado inconstitucional, juntamente com todas as consequências dele derivadas, ou seja, a declaração de inconstitucionalidade e a retroatividade de sua nulidade alcançarão também sentenças judiciais transitadas em julgado, pois segundo o STF “a rescindibilidade do acórdão conflitante” decorre “do princípio da máxima efetividade das normas constitucionais e da consequente prevalência da orientação fixada pelo STF

(...)

Para alguns Ministros do Supremo a modulação seria produto de um “rigoroso juízo de proporcionalidade” e não uma decisão de natureza discricionária. Dessa forma, mediante a ponderação dos interesses e valores o caso concreto pode o STF determinar de modo inequívoco os limites da modulação

Isto é mais bem compreendido quando se observa o art. 27, da lei n. 9.868/99, pois ele concede ao Supremo a possibilidade desta ponderação.

(...)

Dessa forma, o STF pode, por maioria absoluta de seus membros, fundado nos valores da segurança jurídica e interesse social, reconhecer que os efeitos de sua decisão passam a ter eficácia a partir do seu trânsito em julgado ou de outra data prefixada, ou seja, que os efeitos sejam postergados”.<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> BRAGA, Fabiana Alves Py. **Modulação dos Efeitos da Sentença**. Disponível em: <[https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-processual-civil/modulacao-dos-efeitos-da-sentenca/#\\_ftnref4](https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-processual-civil/modulacao-dos-efeitos-da-sentenca/#_ftnref4)> Acesso em: 01 de jul. 2020.

<sup>24</sup> BRAGA, Fabiana Alves Py. **Modulação dos Efeitos da Sentença**. Disponível em: <[https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-processual-civil/modulacao-dos-efeitos-da-sentenca/#\\_ftnref4](https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-processual-civil/modulacao-dos-efeitos-da-sentenca/#_ftnref4)> Acesso em: 01 de jul. 2020.

Novamente, dessa decisão do Pretório Excelso, salta aos olhos a necessidade da imediata modulação dos efeitos, visando proteger a integridade econômico-financeira das empresas, bem como orientar de forma cirúrgica o entendimento do profissional contador sobre o provisionamento e, posteriormente, recolhimento das guias do ICMS.

É esse o entendimento também por tarde de MITIDIERO, SARLET e MARIONINI:

Parte-se da premissa de que a decisão de inconstitucionalidade tem efeitos *ex tunc*, dada a ideia de que a lei declarada inconstitucional é uma lei nula. O problema, em verdade, não seria o de se a decisão declara a nulidade da lei ou a desconstitui ou de se a decisão tem efeitos *ex tunc* ou *ex nunc*, uma vez que, em um ou outro caso, ou seja, admitindo-se a teoria de que há declaração de nulidade ou a de que há desconstituição, sempre haveria necessidade de temperos nas suas aplicações. A admissão de que a decisão não retroage sempre faria escapar situações em que a retroatividade seria vantajosa. Da mesma forma, a opção pela retroatividade sempre recomendaria isentar de efeitos determinadas situações passadas. Melhor explicando: adotada uma ou outra teoria, admitindo-se a declaração da nulidade ou a desconstitutividade – isto é, os efeitos *ex tunc* ou os efeitos *ex nunc* –, sempre seria necessário, conforme as particularidades de cada caso, fazer avançar ou fazer retroagir os efeitos da decisão de inconstitucionalidade.

O art. 27 frisa a nulidade da lei inconstitucional, firmando a premissa de que a decisão tem efeitos retroativos, podendo o tribunal, pela maioria de dois terços dos seus membros, considerando os conceitos indeterminados de “segurança jurídica” e de “excepcional interesse social”, restringir os seus efeitos ou decidir que a eficácia provenha do trânsito em julgado ou surja a partir de outro momento a ser fixado. Nesses termos, a decisão pode isentar determinados atos ou situações dos efeitos retroativos, decidir que os efeitos apenas serão produzidos com o trânsito em julgado ou ainda decidir que os efeitos apenas serão produzidos a partir de determinada data ou evento futuros. Há, em tais casos, efeitos retroativos limitados, efeitos prospectivos propriamente ditos e efeitos prospectivos a partir de determinado evento.

Os conceitos indeterminados referidos no art. 27 têm assento constitucional. A contenção dos efeitos exige, a partir de um juízo ancorado na “segurança jurídica” ou em outro princípio constitucional sob a forma de “excepcional interesse social”, a prevalência dos interesses que seriam sacrificados pela retroatividade sobre os afetados pela lei inconstitucional.<sup>25</sup>

Veja-se que essa modulação é entendida na doutrina pátria como um juízo ancorado na segurança jurídica, visando o excepcional interesse social, ou seja, há

---

<sup>25</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Op. cit., p. 1255.

muitos interessados no caso concreto, mas este deve ser modulado de forma razoável e proporcional, para que deixe de produzir a incerteza atual.

Não bastasse isso, a legislação nacional é pródiga ao dispor sobre obrigações e responsabilidades do profissional da contabilidade, *verba gratia*, no Código Civil (art. 186 e art. 927), Código Penal (art. 297, §3º, III), Código Tributário (art. 137), Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, entre outras.

Nos casos acima, a questão da responsabilidade não é tratada de forma muito precisa, no entanto, nos casos em que houver um dano ao empresário, por ato do contador, este será imediatamente responsabilizado pelo seu exercício profissional. Por essa razão, além do abalo econômico-financeiro aos empresários, a ausência da modulação dos efeitos resulta em imediato risco ao contador, sob pena de responsabilidade.

Logo, inicialmente o assunto requer observância estrita ao princípio da cautela. Para formular uma hipótese prévia, deve-se ter em mente dois principais sustentáculos teóricos do trabalho: (i) conceito e aplicabilidade da provisão contábil<sup>26</sup>; e (ii) conceito, alcance e aplicabilidade dos efeitos modulatórios da decisão judicial.

Isso porque, somente será crível provisionar aquilo que ainda não é definitivo, mas que subjetivamente seja avaliado como um risco à empresa. Quer dizer, fosse a obrigação definitiva, não seria mera provisão. No entanto, deixar de provisionar e aguardar decisões do STF pode levar anos.

O processo que originou o recurso extraordinário no STF, por exemplo, já tramita há mais de uma década. Enquanto o processo não é julgado, as empresas, físicas e jurídicas, precisam tomar decisões. As instituições também. O Carf (Conselho de Contribuintes), por exemplo, que é o mais importante órgão administrativo tributário no país, vinha analisando a questão em consonância com o entendimento firmado pelo STJ (Superior Tribunal de Justiça), qual seja: pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS (vide, a exemplo, o Acórdão administrativo 3402-002.898).

---

<sup>26</sup> Provisão contábil é a denominação utilizada para definir eventos que reduzem o ativo ou aumentam o passivo. Dessa forma, representa uma expectativa de perdas de ativo ou de um valor a ser desembolsado.

Deste modo, considera-se absolutamente imponderável vaticinar o resultado final sobre os efeitos modulatórios da decisão. Em outras palavras: já se sabe que é indevido incluir o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, mas é incerto qual será o marco temporal firmado pelo STF para o início dessa exclusão tributária.

### 3.4. DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS

Visando garantir a segurança jurídica, toda e qualquer decisão do Poder Público deve ser objetiva e certa, a fim de que não restem lacunas que permitam interpretações ambíguas, das quais resultariam em dúvidas aos indivíduos que compõem a sociedade como um todo.

Não é diferente com o âmbito tributário, diante dos conflitos anunciados por PAULSEN, está a compatibilização entre os interesses do Estado e a capacidade contributiva dos indivíduos, além disso, explica que “Os problemas relacionados à tributação, desde cedo, despertaram a necessidade de compatibilização da arrecadação com o respeito à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes”.<sup>27</sup>

Assim, urge a necessidade de que se estabeleça decisões precisas e pontuais, em especial no âmbito do Judiciário, em que se soluciona conflitos. Dessa forma, ao pleitear por uma resposta do Poder Judiciário, o que se espera é que se produza uma resposta sólida e precisa, a fim de que a decisão possa ser seguida pelos indivíduos, principalmente os interessados e inseridos em um determinado contexto que são atingidos diretamente, tal como é o caso da incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS.

Por esta razão, como Recurso Extraordinário 574.706 previu a hipótese do não recolhimento do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS, as empresas deixaram de fazer o provisionamento deste, no entanto, essa atitude gera desconfiância por parte das empresas, pelo contador e pelos advogados, sabendo da sua possível responsabilização, bem como do resultado negativo do provisionamento indevido, ou ainda, se devido, o prejuízo no caso de não provisionar.

---

<sup>27</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 22.



No entanto, o que se verifica é a ausência da modulação dos respectivos efeitos, isto é, não se sabe a que tempo será considerado para aplicação dos efeitos, podendo ser, como já supracitado, *ex tunc*, ou seja, com efeitos retroativos ou *ex nunc*, isto é, com efeitos da decisão em diante.

Modular significa estabelecer uma data a partir da qual a decisão do STF surtirá efeitos evitando assim um possível caos jurídico que a declaração de inconstitucionalidade ou mudança de jurisprudência poderia vir a causar. Porém, este conceito precisa ser flexibilizado tendo em vista que antes do advento da lei de ADI, já havia a aplicação de técnicas por parte do Supremo quando este atenuava o postulado da nulidade das leis inconstitucionais, seja atribuindo eficácia *ex nunc* à decisão, ou seja, ressaltando determinadas situações.<sup>28</sup>

Em face deste impasse, as empresas deixaram de recolher o ICMS, mas considerando as duas hipóteses, estas podem resultar em um enorme abalo econômico para as empresas, tanto para as que deixaram de recolher a partir da decisão e terão que posteriormente recolher tudo em uma só vez, quanto àquelas que recolhem e retêm o valor do tributo mas que ao final não era necessário tal comportamento.

Veja-se, ainda que apenas tenham sido lançadas provisões nos documentos contábeis, estas operam efeitos como se tivessem sido pagas, pelo princípio da competência contábil<sup>29</sup>, deixando de ser apenas provisões no momento em que se tornam definitivas.

No entanto, ainda que sejam apenas provisões, no mesmo instante reduzem o ativo ou aumentam o passivo, o que altera completamente a realidade patrimonial da sociedade.

A modulação de efeitos ainda pode ser entendida como:

Para alguns Ministros do Supremo a modulação seria produto de um “rigoroso juízo de proporcionalidade” e não uma decisão de natureza discricionária. Dessa forma, mediante a ponderação dos interesses e

---

<sup>28</sup> BRAGA, Fabiana Alves Py. **Modulação dos Efeitos da Sentença**. Disponível em: <[https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-processual-civil/modulacao-dos-efeitos-da-sentenca/#\\_ftnref4](https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-processual-civil/modulacao-dos-efeitos-da-sentenca/#_ftnref4)> Acesso em: 01 de jul. 2020.

<sup>29</sup> O princípio da competência consiste no fato de que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado da empresa no período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. <<https://www.iob.com.br/noticiadb.asp?area=contabil&noticia=22369#:~:text=O%20princ%C3%ADpio%20da%20compet%C3%A2ncia%20consiste,independentemente%20de%20recebimento%20ou%20pagamento.>>. Acesso em 01 de jul. 2020.



valores o caso concreto pode o STF determinar de modo inequívoco os limites da modulação.

Isto é mais bem compreendido quando se observa o art. 27, da lei n. 9.868/99, pois ele concede ao Supremo a possibilidade desta ponderação. E com a ponderação da modulação foi permitido ao Supremo, a construção de jurisprudência em quatro categorias diferentes: modulação intermitente (os efeitos retroagem até determinado momento compreendido entre a edição do ato e a decisão final); Modulação ex nunc (o efeito se dará após o julgamento final ou do trânsito em julgado da decisão); modulação pro futuro (o Supremo estabelece para o futuro um termo inicial, a partir do qual a decisão passa a produzir efeitos); Restrição material (constitui ressalvas na retroatividade de alguns aspectos pontuados na decisão).<sup>30</sup>

Nesse mesmo sentido, ao tratar do tema, SARLET, MARINONI e MITIDIERO esclarecem que:

A estabilidade da ordem jurídica e a previsibilidade não podem constituir obstáculos à mutação da compreensão judicial da ordem jurídica. Lembre-se do que disse o Juiz Wheeler, em *Dwy v. Connecticut Co.*: “A Corte que melhor serve ao direito é aquela que reconhece que as normas jurídicas criadas numa geração distante podem, após longo tempo, mostrarem-se insuficientes a outra geração; é aquela que descarta a antiga decisão ao verificar que outra representa o que estaria de acordo com o juízo estabelecido e assente da sociedade e não concede qualquer privilégio à antiga norma por conta da confiança nela depositada. Foi assim que os grandes autores que escreveram sobre o common law descobriram a fonte e o método do seu desenvolvimento e, em seu desenvolvimento, encontraram a saúde e a vitalidade de tal direito. Ele não é nem deve ser estacionário. A mudança desse atributo não deve ficar a cargo do Legislativo”.

Ademais, o benefício trazido pela previsibilidade, ao refletir sobre posição jurídica que se consolidou com base no precedente que se quer revogar, deve ser garantido mediante a adoção de modulação adequada dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade. Existindo situações que se consolidaram sob a égide da decisão de constitucionalidade, os efeitos da decisão de inconstitucionalidade não podem apanhá-las, devendo ser modulados em atenção à particularidade de a decisão estar declarando inconstitucional norma antes declarada constitucional.<sup>31</sup>

Complementam ainda que “a modulação dos efeitos das decisões proferidas em recurso extraordinário não é consequência lógica da possibilidade de se atribuírem efeitos prospectivos às decisões proferidas em ação direta de inconstitucionalidade”.<sup>32</sup>

---

<sup>30</sup> BRAGA, Fabiana Alves Py. **Modulação dos Efeitos da Sentença**. Disponível em: <[https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-processual-civil/modulacao-dos-efeitos-da-sentenca/#\\_ftnref4](https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-processual-civil/modulacao-dos-efeitos-da-sentenca/#_ftnref4)> Acesso em: 01 de jul. 2020.

<sup>31</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1106.

<sup>32</sup> Ibidem, p. 1161.

Portanto, essa instabilidade jurídica atua não apenas em desfavor do próprio ordenamento jurídico, como também para as empresas, especificamente ao profissional contador quando tem de orientar o cliente a continuar ou não a recolher o tributo desde a tomada decisão judicial pela Suprema Corte. Dessa forma, não sabe o profissional contador qual caminho é a melhor direção a ser tomada.

Ora, se escolhe pelo provisionamento e este não era necessário, produzirá abalos econômicos desnecessários à empresa, por outro lado, se opta pelo não provisionamento, poderá resultar em danos e cobranças estatais para a empresa, que também será prejudicada.

## 4. DOS EFEITOS CONTÁBEIS

### 4.1. DO PROFISSIONAL CONTADOR

Da definição de contabilidade desde logo se verifica a responsabilidade com a probidade e prudência por parte do profissional contador.

Ensina VENDRAME:

A contabilidade é a ciência social que visa ao registro e ao controle dos atos e fatos econômicos, financeiros e administrativos das aziendas. Visa ao registro e controle porque ao mesmo tempo em que escritura as operações cotidianas da empresa também apura e controla o resultado de tais registros, servindo como instrumento de decisão gerencial, acompanhamento de metas e diagnostico de situação patrimonial.<sup>33</sup>

Nesta toada, ATKINSON sustenta que a contabilidade financeira trabalha na elaboração e na comunicação de informações econômicas de uma empresa dirigida a uma clientela externa, isto é, de acionistas, credores, entidades reguladoras e autoridades governamentais tributárias. Esse processo é muito influenciado por autoridades regulamentadoras e fiscais que estabelecem “padrões”, bem como por exigências de auditorias independentes.<sup>34</sup>

A contabilidade por tratar do patrimônio como seu objeto direto e principal, principalmente por estar presente nas rotinas empresariais, deverá obedecer diversas exigências legais e éticas, dentre elas, encontra-se o princípio da prudência, que determina a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Não bastasse, a contabilidade está inserida no contexto de globalização, afetando diretamente os recursos internacionais e a ruptura das barreiras comerciais, dessa forma é necessária a constatação da adaptação do cenário contábil, sendo inadmissível lacunas que impossibilitem a provisão correta, dessa forma, é mister a harmonização das normas contábeis como um todo, inclusive no âmbito do Judiciário.

---

<sup>33</sup> VENDRAME, Antonio Carlos F. **Contabilidade geral**: São Paulo: LTr, 1998.

A instabilidade das normas contábeis brasileiras, ou ainda, a instabilidade provocada neste campo pelo Poder Judiciário provoca insegurança nas empresas, principalmente nas de capital estrangeiro, pois resultam em dificuldades para se adequarem às normas brasileiras, se tornando um obstáculo na tomada de decisão, impossibilitando a sua consolidação em território nacional.

MARION ensina que para a contabilidade societária ou financeira “a forma é imprescindível, a fim de que haja um mínimo de homogeneidade e comparabilidade entre as demonstrações contábeis das diversas entidades”.<sup>35</sup>

Além disso, há o princípio da prudência em que deve o contador agir de forma determinada quando se apresentarem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido, deve-se adotar o menor valor para os componentes do Ativo e o maior para os componentes do Passivo.

Assim dispõe o artigo 10 da Resolução nº 750/1993, que dispõe sobre os princípios da contabilidade:

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1282/10).

Além desse, há outros princípios que regem a profissão do contador, os quais servem para orientar e garantir a eficiência do exercício profissional. O desrespeito a estes princípios pode resultar em prejuízos ao empresário, por essa razão, é também ao contador inadmissível ser atingido pela insegurança jurídica, pois poderá responder civilmente e até mesmo penalmente em alguns casos por decisões tomadas de forma incorreta.

Dessa forma, pode-se concluir que a contabilidade é a ciência que controla os elementos econômico-financeiros de uma empresa, por exemplo. Portanto, é

---

<sup>34</sup> ATKINSON, Anthony, **A Contabilidade gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

responsável pelo gerenciamento do capital, bem como a correta destinação de cada quota, a fim de controlar e gerenciar o que se receberá e o que deverá ser pago pela sociedade empresária.

É evidente a responsabilidade do profissional contador em sua atuação profissional, por esta razão, deve estar atento às resoluções e legislações específicas, bem como estar ciente dos entendimentos mais mezinhos do ordenamento jurídico.

Assim, ao se deparar com a situação fática do caso que se discute neste trabalho, restará dúvida ao profissional contador sobre a forma que deverá atuar, estando este limitado a incertezas jurídicas, causa motriz da presente discussão.

#### 4.2. DO PROVISIONAMENTO

Há alguns fatos contábeis que apesar de não terem data definida para o pagamento, ou ainda, não conterem expressão exata dos seus valores, devem ser contabilizados, porque constituem obrigações, encargos ou até mesmo riscos. O Pronunciamento Técnico 25/2009<sup>36</sup> define a provisão como um passivo de prazo ou valor incerto.

Nesta toada, o mesmo pronunciamento técnico define que:

Uma provisão deve ser reconhecida quando, e apenas quando: (a) uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou não-formalizada) como resultado de um evento passado; (b) é provável (ou seja, mais provável que sim do que não) que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos será necessária para liquidar a obrigação; e (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação. Esse Pronunciamento Técnico ressalta que uma estimativa confiável não pode ser feita apenas em casos extremamente raros.

Dessa forma, podemos entender que a provisão é um fenômeno que imputado ao profissional contador para dispor em sua atuação profissional das obrigações com prazos e valores incertos, como é o caso do ICMS sob o PIS e COFINS.

---

<sup>35</sup> MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 20.

<sup>36</sup> CÔMITE DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBEIS. CPC 25: Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Brasília: CPC, 2009. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>>. Acesso em 07/07/2020.

O termo provisionamento é específico da área contábil, sendo regulamentado e tendo sua utilização bastante restringida, desde a Resolução CVM n. 489/2005, dirigida apenas às empresas S.A. de capital aberto, que aprovou o Pronunciamento número 22 do Ibracon, alinhado com a norma IAS 37 da Contabilidade internacional.

No entanto, desde 2009, com a aprovação do CPC 25, explica MONTOTO que:

O CPC 25, aprovado em 2009 pelo CFC, é uma tradução da norma IAS 37. Esse CPC 25 torna obrigatório, para todas as empresas que são obrigadas a fazer demonstrações financeiras, essa nova forma de reconhecimento, mensuração e contabilização de provisões e cria conceitos novos, como o de Passivos e Ativos Contingentes.

(...)

No caso de uma obrigação, a saída de recursos é certa; no caso de uma provisão, é provável; e, no caso de um passivo contingente, embora seja possível, não é provável.<sup>37</sup>

Veja-se que, os passivos são obrigações presentes com prazo e valor certo, enquanto as provisões, são obrigações presentes com prazo e valor incerto, tal como o recolhimento do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS.

Dessa forma, a contabilização é feita utilizando-se algumas provisões para fazer frente a essas possíveis obrigações futuras, como avais e garantias, conforme orientações dadas no Pronunciamento Técnico do CPC 25 – Provisões, Passivo Contingente e Ativo Contingente.

Portanto, conforme ensina MONTOTO<sup>38</sup>, uma provisão só deve ser reconhecida e contabilizada se atender simultaneamente às três condições abaixo definidas no CPC 25, item 14:

Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;
- b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e
- c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

---

<sup>37</sup> MONTOTO, Eugenio. **Contabilidade geral e avançada esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 544.

<sup>38</sup> Ibidem, p. 547

Dessa forma, o provisionamento é um dever do profissional contador, para que saltem aos olhos de forma evidente a forma que dever-se-á dirigir a empresa, bem como quais serão os próximos passos a serem tomados de acordo com o capital disponível.

Veja-se que, conforme já demonstrado, ainda que inconstitucional, talvez o contador ainda necessite proceder com o referido provisionamento, a fim de atuar dentro das conformidades legais da profissão, no entanto, são várias as decisões do Judiciário se manifestando em sentido contrário.

Ora, diante disso, deverá o profissional contador se manifestar no mesmo sentido do Judiciário que, no entanto, entra em conflito com o dever de provisionamento estabelecido pelos ditames da contabilidade. Neste caso, novamente saltam aos olhos os efeitos da ausência da modulação dos efeitos do RE 574.706 pelo Supremo Tribunal Federal.

#### 4.3. DO POSICIONAMENTO DO CARF

Outra questão que se volta ao mesmo sentido é quanto ao posicionamento do Carf com relação ao precedente vinculante do STF. Que ignora o entendimento da Suprema Corte e mantém o entendimento de que o ICMS compõe a base de cálculo de PIS e COFINS.

Colaciona-se:

No Carf, prevaleceu voto do relator, conselheiro Waldir Navarro Bezerra, que afirmou que apesar de o plenário do STF ter decidido no RE 574.706/PR, em repercussão geral, que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, não se trata de decisão definitiva.<sup>39</sup>

Sustenta ainda que o regimento interno só permite a vinculação do entendimento Superior nos casos de trânsito em julgado. Veja-se:

A vinculação dos julgadores do Carf é unicamente às decisões definitivas de mérito referidas no artigo 62 do Regimento Interno do Carf, de forma

---

<sup>39</sup> COELHO, Gabriela. **Carf ignora STF e decide que ICMS compõe base de cálculo do PIS e Cofins**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-10/carf-ignora-stf-decide-icms-compoe-base-pis-cofins>> Acesso em 17 de jul. 2020.

que, enquanto ela não sobrevinha, o processo administrativo deve ser julgado normalmente em conformidade com a livre convicção do julgador e com os princípios da oficialidade e da presunção de constitucionalidade das leis.<sup>40</sup>

Nesse mesmo sentido, RIBEIRO explica:

Segundo tal dispositivo regimental, as decisões julgadas definitivamente pelo STF em sede de recursos repetitivos e, de forma extensiva, também aqueles sujeitos à repercussão geral, devem ser reproduzidas nos julgados do Carf. Logo, não sendo ainda a decisão do STF definitiva, pois ainda pendente de análise de embargos de declaração e ulterior trânsito em julgado, remanesce a discussão se o citado Tribunal administrativo já estaria ou não vinculado à decisão pretoriana.<sup>41</sup>

Finaliza dizendo:

Percebe-se, portanto, que a questão é ainda bastante controversa no seio do Carf, controversia essa alimentada pela demasiada demora por parte do STF em resolver definitivamente essa questão que lá tramita há mais de 10 anos, em especial pela indevida postergação quanto à análise de uma possível modulação de efeitos em favor da União, questão essa que, na qualidade de técnica de julgamento<sup>[15]</sup>, poderia já ter sido conhecida de ofício pelo pretório excelso. Tal postura vacilante do STF, entretanto, só serve para fomentar uma patente sensação de insegurança jurídica para uma questão tributária tão relevante.<sup>42</sup>

Outros tributaristas, como Breno Dias de Paula sustentam que:

É muito grave e triste ver uma decisão da Suprema Corte sofrer tamanho desrespeito. O próprio regimento interno do Carf determina que as matérias decididas com repercussão geral pelo STF devem ser seguidas pelo Carf. Realmente vivemos tempos estranhos no contencioso administrativo tributário.<sup>43</sup>

Neste sentido, pode-se observar que o maior órgão regulador, o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deixa de aplicar a decisão da Suprema Corte. Legitimando a insegurança jurídica vivenciada pelos administradores, gestores, empresários, advogados e, principalmente, contadores.

---

<sup>40</sup> Idem.

<sup>41</sup> RIBEIRO, Diego Diniz. **Carf diverge sobre exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mai-15/direto-carf-exclusao-icms-base-calculo-pis-cofins>> Acesso em 17 de jul. de 2020.

<sup>42</sup> Idem.

<sup>43</sup> COELHO, Gabriela. Op. cit.



Além da legitimação da segurança jurídica, este fato contribui com a dúvida na hora de orientar, produzindo medo no profissional contador que, ao mesmo tempo que deseja orientar seus clientes da melhor forma, acaba temendo por gerar prejuízos ou pior, ser responsabilizado.

Repisa-se também que os valores provisionados em muitas das vezes não são ínfimos, são valores extremamente expressivos que poderiam ser investidos na própria empresa, produzindo maior lucro, maior receita e, conseqüentemente, aumentando sua capacidade contributiva.

Aqui pode-se perceber o tamanho do problema, além dos efeitos aos envolvidos, tal decisão também impacta a sociedade como um todo, economicamente e politicamente, mesmo que indiretamente.

## 5. CONCLUSÃO

Esta é uma temática que não possui nenhum subsídio teórico plenamente acabado e daí até decorre a importância do tema, por ser uma gênese e um catalisador da discussão.

Conforme demonstrado, a responsabilidade de agir com probidade e cautela é um dever dos administradores, dos sócios e empresários em geral. Estes devem ter a consciência da responsabilidade a que estarão submetidos, devendo agir de forma proba e prudente.

Dessa forma possibilita-se a maximização da organização empresarial, a fim de evitar que uma má decisão possa vir a comprometer o futuro do desenvolvimento da atividade comercial.

É cediço que a atividade empresarial é composta de desafios, por esta razão, contar com a decisão assertiva do judiciário é fundamental, pois com a segurança jurídica e a correta orientação do profissional contador há a redução de riscos e de custos à empresa.

Uma má decisão, seja por parte do empresário, seja por orientação do contador pode comprometer esse desenvolvimento empresarial e resultar em custos desnecessários.

Daí decorre também a análise simultânea entre o contador e o advogado, a fim de que se orientem entre si para validar o provisionamento contábil, não olvidando da responsabilidade do próprio empreendedor.

Não se sabe ainda exatamente qual será a decisão final sobre o marco temporal de sua aplicação e validade (efeitos modulatórios), o que torna árduo o trabalho do profissional contador, bem como a decisão do empresário.

Os resultados empíricos verificados é que a retenção do imposto indevido resulta em prejuízo ao empresário que, por sua vez, poderia utilizar estes recursos em investimentos, bem como na maximização de sua produtividade e no fomento de sua atividade econômica como um todo.

No entanto, estes recursos estão sendo utilizados para o pagamento de contribuições inconstitucionais e indevidas.

O presente trabalho cumpriu com seu objetivo, trazendo uma fotografia hodierna que antecede um grande acontecimento, expondo as consequências da ausência modulatória, seja no aspecto empresarial, social, político e econômico.

É um tema que não se exaure neste único trabalho, mas depende da análise profunda pelos contadores, pelo Poder Judiciário e, principalmente, pelo empresário. Vale repisar que se fala em grandes montantes, valores que não deveriam estar provisionados com a finalidade de contribuições, uma vez que estas já foram definitivamente definidas como inconstitucionais.

Diante disto, espera-se pela mais breve manifestação da Egrégia Corte para que se elimine as incertezas e, conseqüentemente, reduza-se a insegurança jurídica, impactando de forma objetiva no valor apresentado ao destinatário.

## REFERÊNCIAS

ARRUDA ALVIM NETTO, José Manoel de. **Código de Processo Civil Comentado**. São Paulo: RT, 1975

ATALIBA, Geraldo. **ISS e Base Imponível** - Estudos e Pareceres de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ATKINSON, Anthony, **A Contabilidade gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe (coord. geral). MOTTA, Paulo Roberto Ferreira; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (coords.). **Direito Administrativo contemporâneo: estudos em homenagem ao Professor Manoel de Oliveira Franco Sobrinho**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios fundamentais. O princípio da dignidade da pessoa humana**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

BARRETO G. **Manual do contador**. Belo Horizonte: Ed. Líder, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

BRAGA, Fabiana Alves Py. **Modulação dos Efeitos da Sentença**. Disponível em: <[https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-processual-civil/modulacao-dos-efeitos-da-sentenca/#\\_ftnref4](https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-processual-civil/modulacao-dos-efeitos-da-sentenca/#_ftnref4)> Acesso em: 01 de jul. 2020.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 29/10/2019.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2000

CLEGG, Stewart; CARTER, Chris; KORNBERG, Martin. **Revista de administração de empresas**. Planejamento estratégico, v. 44, n. 4, p. 21-31, out./dez. 2004.

COELHO, Gabriela. **Carf ignora STF e decide que ICMS compõe base de cálculo do PIS e Cofins**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-10/carf-ignora-stf-decide-icms-compoe-base-pis-cofins>> Acesso em 17 de jul. 2020.

CÔMITE DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBEIS. CPC 25: Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Brasília: CPC, 2009. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>>. Acesso em 07/07/2020.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 1995.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Lições de Direito Econômico**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

FREIRE, Andre Luiz. A crise financeira e o papel do Estado: uma análise jurídica a partir do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado e do serviço público. **A&C - Revista de Direito Administrativo & Constitucional** – ano 10, n. 39, jan/mar 2010, Belo Horizonte: Fórum, 2010.

FROTA, Hidemberg Alves da. Reflexões sobre os princípios da economicidade, da eficiência e da eficácia no direito administrativo. **Revista IOB de Direito Administrativo**, v. 1, n. 1, jan/2006, p. 25-32, 2006.

GABARDO, Emerson. **Eficiência e legitimidade do Estado**: uma análise das estruturas simbólicas do direito político. Barueri, SP: Manole, 2003.

GOUVEIA, Nelson. **Contabilidade básica**. 2 ed. São Paulo: Harbra, 1993.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988** (Interpretação Crítica). 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Manual de contabilidade para não contadores**. São Paulo: Atlas, 1990.

LIBERATI, Wilson Donizeti. **Políticas públicas no Estado constitucional**. São Paulo: Atlas, 2013.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**: teoria do processo civil. 3. ed. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo**. Rio de Janeiro América Jurídica, 2002.

MATARAZZO, Dante C. **Análise financeira de balanço: como avaliar empresas**. 6. ed. Atlas, 2001.

MONTOTO, Eugenio. **Contabilidade geral e avançada esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do ISS**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

RIBEIRO, Diego Diniz. **Carf diverge sobre exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mai-15/direito-carf-exclusao-icms-base-calculo-pis-cofins>> Acesso em 17 de jul. de 2020.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

SEBRAE. **Pesquisa sobre mortalidade de empresas e seus fatores condicionantes**. Disponível em: <[https://m.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/estudos\\_pesquisas/fatores-condicionantes-e-taxas-de-mortalidade-das-mpe-nos-estadosdetalhe25,f893cdbc74834410VgnVCM1000003b74010aRCRD](https://m.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/estudos_pesquisas/fatores-condicionantes-e-taxas-de-mortalidade-das-mpe-nos-estadosdetalhe25,f893cdbc74834410VgnVCM1000003b74010aRCRD)>. Acesso em: 22/10/2019.

STF – Pleno – MS nº 22.164/SP – Rel. Min. Celso de Mello, Diário da Justiça, Seção I, 17 nov. 1995, p. 39.206.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

STROEHER, A.M; FREITAS, H. **O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas**. Revista RAUSP-e, v1, n.1, Jan - Jun 2008.

TÓFOLI, I. **Administração financeira empresarial**: uma tratativa prática. Campinas: Arte Brasil, 2008.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial**: Teoria geral e direito societário. v.1. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

VENDRAME, Antonio Carlos F. **Contabilidade geral**: São Paulo: LTr, 1998.

VIEIRA, Eusélio Paveglio; ROSSI, Elisandra Grochanke; POCAI, Simone. **Custos na Atividade Comercial**. Ijuí: 2003, n.18.

YAMAMOTO, Marina Mitiyo; PACCEZ, João Domiraci; MALACRIDA, Mara Jane Contrera. **Fundamentos de Contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2011.